

Audience publique du 4 mars 2002

=====

Recours formé par
Monsieur et son épouse,
Madame,
contre deux bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition
Luxembourg IV
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 13434 du rôle et déposée le 10 mai 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Elisabeth ALEX, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, et de son épouse, Madame, sans état particulier, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, émis respectivement les 6 mai 1999 et 2 juin 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2001;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2001 par Maître Elisabeth ALEX au nom des époux et;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins déférés;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Maître Elisabeth ALEX ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Par lettre datée du 12 juillet 2000, Monsieur s'adressa, par l'intermédiaire de son avocat, au bureau d'imposition Luxembourg IV pour obtenir la rectification des bulletins de l'impôt sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, au motif que le tribunal administratif, par jugement du 15 juin 2000, a déclaré le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997 recevable et fondé et a fixé la charge extraordinaire par lui encourue du chef de son fils ... au montant de 293.652 francs. Dans ledit courrier, il estima que cette décision du tribunal, lui accordant le bénéfice d'un abattement au titre des charges

extraordinaires, devrait également être appliquée aux bulletins d'impôts postérieurs à l'année 1997.

En réponse à ce courrier, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg IV fit parvenir une lettre datée du 13 juillet 2000 au mandataire de Monsieur ..., libellée comme suit : « ... j'ai l'honneur de vous informer qu'une rectification des impositions 1998 et 1999 ne pourra être établie d'office.

Le bulletin d'impôt pour l'année 1998 est coulé en force de choses jugées (sic), un recours n'ayant été introduit, le délai de réclamation est largement dépassé.

Pour l'année 1999, le bulletin étant daté du 02.06.00, un recours doit être introduit endéans les 3 mois qui suivent la date du bulletin ».

A la suite de cette lettre, le mandataire des époux ...-... introduisit, en leur nom et pour leur compte, par courrier du 1^{er} août 2000, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, critiquant une application erronée de l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », pour ne pas avoir tenu compte des charges extraordinaires causées par l'entretien de leur fils, pendant les années 1998 et 1999.

A l'appui de leur réclamation, les époux ... firent valoir que la décision du tribunal administratif du 12 juin 2000, qui a déclaré fondé leur demande en obtention d'un abattement pour charges extraordinaires du chef de leur fils ... pour l'année 1997, devrait également être appliquée pour les années d'impositions subséquentes, à savoir notamment pour les années 1998 et 1999 sans qu'il soit nécessaire d'introduire chaque année un recours contre les bulletins d'impôts. Ils demandent dès lors au directeur de leur faire parvenir des bulletins d'impôts rectifiés pour les années 1998 et 1999.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, le mandataire des époux ...-... introduisit, par requête déposée le 10 mai 2001, un recours en réformation sinon en annulation dirigé contre les bulletins d'impôts sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, émis respectivement en date des 6 mai 1999 et 2 juin 2000.

Quant à la compétence du tribunal

Aux termes des dispositions combinées des articles 8 (3) 1. et 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts modifiée du 21 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », le tribunal administratif est compétent pour statuer comme juge du fond sur les recours contre des bulletins de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur pendant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le tribunal est dès lors compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins d'impôt prévisés. Le recours subsidiaire en annulation est partant à déclarer irrecevable.

Quant à la recevabilité du recours dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1998

Les demandeurs exposent qu'ils avaient introduit un recours contentieux contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1997 pour obtenir un abattement pour charges extraordinaires du chef de leur fils ..., que le tribunal administratif a fait droit à leur demande par jugement du 15 juin 2000, mais que l'administration des Contributions directes serait néanmoins passée outre ce jugement et aurait à nouveau refusé de tenir compte des charges extraordinaires causées par leur fils ... dans le cadre de l'imposition de leurs revenus concernant les années 1998 et 1999. Ils estiment que les faits étant les mêmes, la décision du tribunal administratif aurait dû être appliquée aux bulletins d'impôt postérieurs à l'année 1997, les demandeurs ne « *pouvant être obligés d'introduire chaque année un recours contre le bulletin d'impôt de l'année précédente (sic)* ». Ils soutiennent encore que l'attitude de l'administration refusant de faire sienne l'interprétation du tribunal « *entraînant pour [les demandeurs] la nécessité d'introduire un nouveau recours, n'est pas prévisible, cela d'autant plus que l'administration s'est contentée de se rapporter à prudence de justice quant au bien fondé de la demande (...)* ». Ils concluent que le refus d'établir une rectification d'office des bulletins d'impositions les aurait mis dans l'impossibilité de respecter les délais de recours pour le bulletin portant sur l'année 1998 et justifierait donc le relevé de forclusion au titre de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1998, émis en date du 6 mai 1999, étant donné que la réclamation à son encontre n'a été introduite qu'en date du 1^{er} août 2000, donc en dehors du délai de réclamation de 3 mois. Il relève encore qu'aucune demande en relevé de forclusion n'aurait été formée en bonne et due forme devant le directeur, de sorte qu'une telle demande ne saurait plus être reçue par le tribunal. Il ajoute que « *la prétention que le jugement du 15 juin 2000 aurait dû être appliqué à un bulletin déjà coulé en force de chose décidée et que le refus du bureau d'imposition d'excéder ses pouvoirs justifierait à lui seul un relevé de forclusion est saugrenue. Elle ne saurait valoir empêchement d'agir* ».

Les demandeurs font répliquer qu'ils auraient demandé à l'administration des Contributions directes, suivant courrier de leur mandataire du 12 juillet 2000, que le jugement précité du tribunal administratif serait à appliquer aux bulletins d'impôt pour les années 1998 et 1999, qu'en date du 1^{er} août 2000, ils auraient formé un « *recours gracieux* » auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, qui serait cependant resté sans réponse de la part de ce dernier. Ils considèrent qu'il « *est évident que le recours gracieux (...) contenait implicitement une demande de relevé de forclusion, même si cette demande n'y a pas été formulée expressis verbis* ».

Le paragraphe 228 AO dispose que le délai pour l'introduction d'une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes est de trois mois à partir de la notification du bulletin d'impôt, étant entendu qu'en cas de simple pli postal la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste.

Force est de retenir que même si ni les demandeurs ni le délégué du gouvernement n'ont pris position quant à la date à laquelle la notification du bulletin litigieux est intervenue, il n'en reste pas moins que les deux parties à l'instance sont d'accord pour retenir que la réclamation introduite en date du 1^{er} août 2000 à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année

1998, émis le 6 mai 1999, est intervenue tardivement. En effet, dans leurs mémoires respectifs, d'une part, les demandeurs ne contestent pas avoir reçu notification du bulletin suite à son émission en date du 6 mai 1999, mais par contre ils sollicitent à être relevés de la déchéance résultant de l'expiration du délai imparti pour agir en justice en invoquant une introduction tardive de leur prédite réclamation et, d'autre part, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardivité dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'imposition de l'année 1998 en se basant sur les mêmes considérations que celles se trouvant à la base de la demande en relevé de forclusion. Il suit des considérations qui précèdent que la réclamation introduite auprès du directeur est tardive pour avoir été introduite en dehors du délai de 3 mois fixé par le paragraphe 228 AO.

Concernant la demande en relevé de forclusion, c'est à bon droit que le délégué du gouvernement soutient qu'aucune demande en relevé de forclusion n'a été introduite devant le directeur, de sorte que le tribunal ne saurait être saisi d'une telle demande dans le cadre du présent recours. En effet, une demande en relevé de forclusion est irrecevable *omisso medio* si une telle demande n'a pas été soumise préalablement au directeur pour examen et décision, ce qui est le cas en l'espèce. L'affirmation des demandeurs que leur recours gracieux aurait contenu *implicitement* une demande en relevé de déchéance est contredite par les termes mêmes de leur recours gracieux, dans lequel les demandeurs se bornent à demander une rectification ou un redressement de leurs bulletins en application d'un jugement du tribunal administratif, procédure qui est cependant indépendante et différente de celle en relevé de déchéance prévue par les articles 86 et suivants de l'AO.

Dans ce contexte, il convient encore de relever que, même si lors de la phase pré-contentieuse, les demandeurs se sont adressés aux organes compétents de l'administration des Contributions directes pour bénéficier de la procédure en rectification des bulletins d'impôt prévue par les paragraphes 94 et 222 AO, ils n'ont néanmoins pas maintenu une telle demande dans leur recours contentieux, de sorte que le tribunal ne saurait examiner ce volet du litige à peine de statuer *ultra petita*. En effet, la procédure en rectification des paragraphes 94 et 222 a pour but d'empêcher que des erreurs d'imposition soient maintenues pour la seule raison que le contribuable a omis de réclamer en temps utile. De même, il permet à l'administration des Contributions directes de redresser, même après l'expiration du délai de recours, toute inexactitude constatée lors d'une vérification ultérieure. Cependant, le contribuable ne peut pas obliger l'administration à procéder à de nouvelles investigations, et le refus de celle-ci d'instruire à nouveau sur la situation du contribuable, après l'écoulement du délai pour l'introduction d'un recours, n'est susceptible d'aucun recours (C.E., 6 janvier 1960, n°5609).

Il suit des considérations qui précèdent que le recours est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1998.

Quant à la recevabilité du recours dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1999

Le recours en réformation introduit par les époux ... à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1999 est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond

Les demandeurs exposent que leur fils, né le 28 janvier 1944, serait domicilié à leur adresse, mais de fait, il résiderait toute l'année à « *Paris-Maisons Alfort pour analyses psychanalytiques* ». Ils soutiennent que leur fils serait sans aucun revenu et qu'il serait entièrement à leur charge du fait de son taux « *d'IPP* » dépassant les 70%. Ils n'auraient cependant pris en compte pour leur déclaration fiscale que 12 virements mensuels de 50.000.- francs, sans compter le soutien financier qu'ils offriraient par ailleurs à leur fils.

Ils font valoir qu'il serait « *évident que le montant à retenir comme charge extraordinaire au sens de l'article 127 se réduira au vu de la charge normale* » et que le préposé du bureau d'imposition compétent, en ne retenant pas ce procédé pour calculer l'abattement pour charges extraordinaires, aurait commis une violation de la loi.

Pour le surplus, ils se réfèrent aux faits et à la motivation contenus dans le jugement précité du 15 juin 2000 du présent tribunal, pour conclure qu'ils rempliraient les conditions imposées par l'article 127 LIR, de sorte qu'il y aurait lieu de faire droit à leur demande en obtention d'un abattement de 289.576.- francs pour l'année 1999.

Le délégué du gouvernement conclut que « *pour 1999 également, le principe de la charge extraordinaire ne saurait être sérieusement contesté. Encore faut-il, pour qu'il en résulte un abattement que la charge normale déterminée selon l'article 127 LIR soit dépassée* ».

L'article 127 LIR dispose en ses paragraphes 1 à 4 que : « *(1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une situation analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu [désignés au tableau faisant partie intégrante du paragraphe en question] ».

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement, l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

Il est constant que les demandeurs ne bénéficient plus de la modération d'impôt accordée dans les conditions de l'article 123 LIR notamment pour les descendants. Les demandeurs peuvent cependant se baser sur leur obligation d'entretien de personnes pouvant réclamer des aliments. En effet, le code civil prévoit l'obligation de servir des aliments à certains parents et alliés, si ceux-ci sont dans le besoin. Une obligation alimentaire réciproque

existe notamment entre descendants et ascendants. Néanmoins, l'article 12 LIR dispose qu'à moins de constituer des dépenses d'exploitation ou des frais d'obtention ou des dépenses spéciales, ce qui n'est pas soutenu dans le cas d'espèce, les allocations faites à des personnes pouvant demander des aliments, ne sont pas déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets, même si ces allocations sont susceptibles d'exécution forcée. Ces dépenses relèvent en effet exclusivement de la vie privée. Les rentes payées à ces personnes et les dépenses faites pour leur entretien ne peuvent donc en règle générale, pas être déduites, sauf si les conditions de l'article 127 LIR sont remplies. Dans cette hypothèse, elles donnent lieu à un abattement de revenu pour charges extraordinaires.

Il est encore admis que le débiteur de l'obligation alimentaire peut s'en acquitter soit par le versement d'une rente soit en accueillant la personne qui est dans le besoin dans son foyer. Il peut aussi payer les dépenses auxquelles donne lieu le séjour de la personne concernée dans une maison de retraite ou psychiatrique etc.

La charge extraordinaire est considérée comme inévitable du moment que le bénéficiaire, qui peut réclamer des aliments, est dans le besoin et dans les limites de ce besoin. La charge réduit la faculté contributive dans la mesure où elle dépasse les pourcentages prévus à l'alinéa 4 de l'article 127 LIR.

Il convient donc de vérifier si les différentes conditions de l'article 127 LIR, telles qu'énoncées ci-dessus, sont remplies dans le cas d'espèce.

Il est constant en cause que les faits à la base du présent litige sont identiques à ceux qui se sont trouvés à la base du litige ayant abouti au jugement précité du 15 juin 2000, les demandeurs s'étant d'ailleurs directement référés au raisonnement contenu dans le prédit jugement pour conclure au bien-fondé de leur recours, de sorte que le tribunal reprendra la motivation contenue dans son prédit jugement, l'obligation de motivation du jugement subsistant dans la mesure où il s'agit néanmoins d'un nouveau litige portant sur une année d'imposition différente de celle traitée par le prédit jugement.

L'obligation alimentaire, de par sa nature, est à considérer comme une charge extraordinaire et elle tombe sous le champ d'application de l'article 127 LIR si les autres conditions y retenues sont remplies, à savoir le caractère inévitable et le fait qu'elle réduise de manière considérable la faculté contributive du débiteur des prédicts aliments.

Concernant le caractère inévitable de la pension versée par les demandeurs, il est soutenu par les demandeurs que leur fils serait sans revenu propre et qu'il ne bénéficierait d'aucune aide ou allocation de la part de l'Etat, de sorte que son « *besoin* » serait établi. Les demandeurs, en se référant aux faits contenus dans le jugement précité, se sont partant également référés aux deux certificats médicaux versés en cause lors de ce litige, établis en date respectivement des 14 avril 1998 et 19 avril 1999, émanant d'un docteur spécialisé en neuro-psychiatrie, établi au Luxembourg, attestant que leur fils souffre de « *troubles neuro-psychiques graves ne lui permettant pas de gagner sa vie par des propres moyens. Il est entièrement à charge de ses parents et son I.P.P. dépasse 70%* ».

Il résulte dès lors de ces pièces et informations, non contestées par le délégué du gouvernement lors du premier litige et qui implicitement admet leur bien-fondé dans le cadre du présent litige, étant donné qu'il reconnaît dans le chef des demandeurs leur droit à un abattement pour charges extraordinaires, que la rente versée par les demandeurs, dans le cas

d'espèce, revêt le caractère d'une charge inévitable étant donné qu'elle est versée à une personne qui est dans le besoin.

En ce qui concerne la troisième condition, à savoir la réduction considérable de la faculté contributive, il y a lieu de retenir qu'il est de l'essence même de l'article 127 LIR de prendre en considération différentes données pour accorder une réduction d'impôt par le truchement d'un abattement de revenu, dans les limites retenues au paragraphe 4 de l'article 127 LIR. En effet, la capacité contributive d'un contribuable dépend en premier lieu de son revenu. L'alinéa 4 n'admet une réduction de la faculté contributive du contribuable que dans la mesure où les charges extraordinaires dépassent des pourcentages du revenu imposable variant d'après l'importance du revenu et la classe d'impôt du contribuable. De ce fait, les dépenses relatives aux charges extraordinaires se trouvent divisées en deux parties, dont la première est non déductible (charge normale) et la seconde devient déductible.

Comme le revenu imposable se chiffre à- francs, la charge normale est selon le tableau faisant partie intégrante du paragraphe 4 de l'article 127 LIR de ... % de ce revenu soit- francs. La charge extraordinaire s'élève dès lors à 600.000 - ... =- francs. Il appartient au bureau d'imposition d'émettre un nouveau bulletin d'impôt en tenant compte d'une déduction de- francs comme charge extraordinaire du revenu imposable.

Il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le bureau d'imposition compétent, en vue de la fixation d'une nouvelle cote d'impôt à la lumière des conclusions du présent jugement.

Concernant la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un import de 100.000.- francs, formulée par les demandeurs pour frais non compris dans les dépens, force est de constater qu'ils restent en défaut de rapporter la preuve du caractère d'iniquité à la base de l'allocation utile d'une quelconque indemnité de procédure en vertu de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, applicable en la matière, de sorte que la demande afférente est à déclarer non fondée.

Au vu de la solution ainsi dégagée, les demandeurs ayant partiellement succombé dans leurs moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer à raison de la moitié respectivement aux demandeurs et à l'Etat.

PAR CES MOTIFS,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation;

déclare ce recours irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1998 ;

le dit recevable pour le surplus et le dit fondé ;

partant, dit que l'imposition des demandeurs est à reconsidérer en tenant compte d'une déduction de- francs comme charge extraordinaire du revenu imposable ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

déclare le recours en annulation irrecevable;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié respectivement aux demandeurs et à l'Etat.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président,
M. Campill, premier juge
Mme Lamesch, juge

et lu à l'audience publique du 4 mars 2002, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler